

Ministerstvo financí
České republiky
Čj. 181/13 377/1995
Vyřizuje: Ing. Drápela, l. 2269

V Praze dne 15. března 1995

Pokyn č. D-113

o uplatňování daně z přidané hodnoty v cestovním ruchu

1) Plátcí daně z přidané hodnoty

Podle tohoto Pokynu postupují pouze osoby, které jsou plátcí daně z přidané hodnoty (dále jen "plátcí") podle § 5 odst. 1 až 3, 7 a 8 a podle § 50 odst. 1 až 3 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon"), registrované u místně příslušného Finančního úřadu a podnikající v oblasti cestovního ruchu (podskupina SKP 63.30.1 - viz. Opatření Českého statistického úřadu o zavedení Standardní klasifikace produkce č.j. 1174/93 - 3010).

Podnikatelé v oblasti cestovního ruchu, kteří nejsou registrováni jako plátcí (dále jen "neplátcí") postupují stejně jako ostatní neplátcí, t. j. nakupují veškerá zdanitelná plnění pro svoji podnikatelskou činnost od plátců a zboží z dovozu za ceny včetně daně z přidané hodnoty (dále jen "daň"), přičemž nemohou uplatnit odpočet zaplacené nebo zaúčtované daně a u svých zdanitelných plnění daň na výstupu neuplatňují a uskutečňují svá zdanitelná plnění za sjednané popř. obvyklé ceny.

Do obratu rozhodného pro povinnou registraci plátce podle § 5 odstavce 1 a 2 zákona se zahrnují příjmy nebo výnosy uvedené v § 2 odst. 4 písm. c) zákona. Tzn., že příjmy nebo výnosy se u plátců, kteří nakupují a dále poskytují nakoupené služby (i v nezměněném stavu) s místem plnění v tuzemsku jiným osobám, rozumí veškeré příjmy nebo výnosy za tato plnění včetně přírážky cestovní kanceláře. V případě zprostředkovatelských služeb se rozumí příjmem nebo výnosem pouze odměna (provize) za zprostředkování (účetnictvím plátce prochází pouze tato odměna). Do obratu nevstupují služby s místem plnění mimo tuzemsko, u kterých se daň v tuzemsku neuplatňuje.

2) Místo plnění, uskutečnění zdanitelného plnění a vznik povinnosti uplatnit daň na výstupu

Místo plnění se posuzuje podle § 8 odstavec 3 zákona a je rozhodující pro uplatnění daně v tuzemsku. Podle ustanovení písmene e) uvedeného odstavce se za místo zdanitelného plnění považuje v případě služeb cestovního ruchu, ubytovacích služeb, služeb veřejného stravování a informačních a překladatelských služeb místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány bez ohledu na ustanovení písmene a) tohoto odstavce, kde je stanoveno, že místo zdanitelného plnění je vázáno na sídlo nebo stálou provozovnu, popřípadě bydliště nebo místo, kde se osoba, která poskytuje služby, obvykle zdržuje.

Daň podle zákona platného v ČR se neuplatňuje tehdy, je-li místo plnění v zahraničí.

Uskutečnění zdanitelného plnění je vymezeno v § 9 zákona. U služeb se zdanitelné plnění, podle § 9 odstavec 1 písmeno c) zákona, považuje za uskutečnění dnem poskytnutí služeb nebo jejich zaplacením, a to tím dnem, který nastane dříve. V případě komplety služeb cestovního ruchu se rozumí dnem uskutečnění zdanitelného plnění den poskytnutí poslední služby nebo jejího zaplacení, a to ten den, který nastane dříve.

Den uskutečnění zdanitelného plnění je rozhodný pro dodržení 15ti denní lhůty pro vystavení daňového dokladu podle § 12 odst. 1 zákona, popřípadě dokladu o zaplacení dle § 12 odst. 10 zákona.

Za zdanitelné plnění se dle § 9 odst. 5 nepovažuje zaplacení zálohy, stejně tak jako storno poplatky, pokuty a penále, které nejsou podle § 2 zákona zdanitelnými plněními vůbec. V případě uplatnění zálohy je rozhodující uvedení na dokladech, ve smlouvách a především způsob účtování.

Povinnost uplatnit daň na výstupu vzniká, podle § 10 zákona, dnem uskutečnění zdanitelného plnění, které je určeno v § 9 zákona. Daň na výstupu je plátce povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění.

Daňovými doklady se pro účely zákona rozumí doklady uvedené v § 2 odstavci 4 písmene q) zákona.

Podle § 12 odstavce 1 zákona je plátce povinen vyhotovit za každé zdanitelné plnění pro jiného plátce běžný daňový doklad, v případě zdanitelných plnění podle § 7 odst. 2 doklad o použití, a to nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění a nejpozději do 15 dnů od tohoto dne.

Pro plátce, který prodává a nakupuje služby pořízené ze zahraničí i z tuzemska a které jsou určeny pro kompletaci služeb cestovního ruchu je však stanoveno, že tento plátce není podle § 12 odst. 10 zákona povinen vystavovat daňový doklad v případě plnění pro jiného plátce, který nechce uplatňovat nárok na odpočet daně. V tomto případě plátce uskutečňující zdanitelné plnění vystavuje doklad o zaplacení, na kterém uvede své obchodní jméno, sídlo, popřípadě bydliště nebo místo podnikání a daňové identifikační číslo, dále obchodní jméno plátce, pro něhož zdanitelné plnění uskutečňuje, pořadové číslo dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, cenu včetně daně (popřípadě ceny včetně daně) a příslušnou sazbu daně (popřípadě příslušné sazby daně) podle § 16 zákona a sdělení, že uváděná cena (ceny) obsahuje (obsahují) daň. Tento doklad o zaplacení je plátce povinen vyhotovit stejně jako běžný daňový doklad, tzn. nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění a nejpozději do 15 dnů od tohoto dne. Pokud však plátce, pro něhož se zdanitelné plnění uskutečňuje chce uplatnit odpočet daně a požaduje vystavení daňového dokladu, je povinen plátce, který toto plnění poskytuje, jej vystavit.

Daňový doklad není plátce povinen vystavit také tehdy, poskytuje-li zdanitelné plnění osvobozené od daně podle § 25 zákona. Dále není plátce povinen vystavit daňový doklad neplátcí, tj. kromě podnikatele neregistrovaného jako plátce daně i právnickým a fyzickým osobám, které nepodnikají. V těchto případech vystavuje potvrzení o zaplacení s uvedením ceny včetně daně a sazby daně.

Záznamy pro daňové účely je plátce povinen vést dle § 11 zákona. Vedení údajů rozhodných pro stanovení a výpočet daně uloží plátcí příslušný finanční orgán - správce daně. Takovýmito

údajem může být i kalkulace cen cestovní kanceláře, nabídkové ceny apod.

Plátce uvádí ve svých materiálech, nabídkách a katalozích vždy ceny včetně své přírážky a včetně daně podle platné sazby.

3) Sazby, základ a výpočet daně

Vlastní činností cestovních kanceláří je zprostředkovatelská činnost (poskytování zprostředkovatelských služeb za odměnu - přírážku), kterou představují výkony zařazené podle zvláštního předpisu (SKP) jako služby spojené s organizací turistických zájezdů. Těmito výkony se rozumí pouze zprostředkování dalších poskytovaných služeb, jako je ubytování, veřejné stravování, osobní přeprava, informační a překladatelské služby apod. (viz příloha k pokynu). Na tyto zprostředkovatelské výkony, pokud jsou poskytovány právnickým a fyzickým osobám v tuzemsku se vztahuje sazba daně ve výši 22 % podle přílohy č. 2 k zákonu.

Jsou-li tyto zprostředkovatelské služby poskytovány osobám v zahraničí a nejsou určeny pro spotřebu nebo použití v tuzemsku, daň se na ně podle § 46 zákona nevztahuje, a tyto služby jsou osvobozeny od povinnosti uplatnit daň ns výstupu při zachování nároku na odpočet daně na vstupu.

U ostatních zprostředkovaných služeb nebo služeb poskytovaných z vlastních kapacit, popř. zboží se uplatňují sazby podle § 16 a podle příloh č. 1 a 2 zákona, tzn. vždy sazba platná pro konkrétní službu nebo zboží. V případě nákupu zdanitelných plnění od neplátců daně je plátce povinen při uskutečnění svého zdanitelného plnění uplatnit daň minimálně z pořizovací ceny a ve výši platné sazby daně bez možnosti odpočtu daně na vstupu.

U služeb nakoupených v zahraničí s místem plnění v zahraničí se v tuzemsku daň neuplatňuje. Tyto služby s místem plnění mimo tuzemsko nevstupují do obratu rozhodného pro registraci plátce dle ustanovení § 5 odst. 1 a 2 zákona.

Základem pro výpočet daně je podle § 14 odst. 1 zákona cena za poskytnuté zdanitelné plnění, která neobsahuje daň. Podle § 14

odst. 2 může základem pro výpočet daně být i cena včetně daně, a to zejména v případě uskutečňování zdanitelných plnění plátcům za hotové, uskutečňování zdanitelných plnění osobám, které nejsou plátcí, a v případě zdanitelných plnění podle § 12 odst. 7 zákona.

Základem daně u zprostředkovatelských služeb zařazených do třídy SKP 63.30.11 - služby spojené s organizací turistických zájezdů je podle § 14 odstavce 16 přírážka za zprostředkovatelské služby stanovená v den vzniku povinnosti uplatnit daň. Výši této přírážky plátce zjistí jako rozdíl mezi součtem cen služeb nakoupených a služeb poskytnutých z vlastních kapacit (kromě služeb třídy SKP 63.30.11) zahrnutých do ceny jednotlivých akcí cestovního ruchu a celkovou cenou za poskytované služby za jednotlivé akce.

V případě, že plátce ke dni vzniku povinnosti uplatnit daň na výstupu, tj. ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nezná výši skutečné přírážky, stanoví základ daně na úrovni kalkulované přírážky obsažené v nabídkové ceně. Po zjištění skutečné výše přírážky opraví plátce základ daně v souladu s ustanovením § 15 zákona. Rozdíl původního a opraveného základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění, za které plátce vyhotoví daňový dobropis nebo vrubopis, popřípadě doklad o použití a to nejpozději do 15 dnů po provedení opravy. Toto zdanitelné plnění podléhá dani ve zdaňovacím období, ve kterém byla oprava základu daně provedena.

Jestliže se základ daně změnil z jiného důvodu než který je uveden v § 15, postupuje plátce podle § 38a zákona. V tomto případě předkládá plátce dodatečné daňové přiznání.

Základem daně při poskytování služeb ubytování, stravování, dopravy apod. z vlastních kapacit plátce (CK) je cena obvyklá.

Výpočet daně provádí plátce na základě ustanovení § 17 zákona. Podle ustanovení § 17 odstavce 7 může plátce při výpočtu daně u služeb nakoupených a poskytovaných v souvislosti s kompletací služeb cestovního ruchu postupovat tak, že služby

pořízené od plátců za ceny včetně daně a služby pořízené ze zahraničí při prodeji již nezdaňuje, nemá však přitom nárok na odpočet daně podle § 19 zákona. U služeb, které plátce sám poskytuje a u služeb nakoupených od osob, které nejsou plátcí, uplatňuje daň ve výši platné sazby.

4) Odpočet daně zaplacené nebo zaúčtované na vstupu

Při uplatňování nároků na odpočet daně na vstupu u zdanitelných plnění postupuje plátce plně podle § 19 až 21 zákona, a to i u těch přijatých zdanitelných plnění, která beze změny poskytuje kupujícím v rámci své podnikatelské činnosti, ale u těchto plnění pouze tehdy, pokud při výpočtu daně nepostupuje podle § 17 odstavec 7 zákona. V případě, že plátce poskytuje zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25 zákona (např. směnářské služby), je povinen upravit nárok na odpočet daně pomocí koeficientu podle § 20 zákona.

5) Uplatňování daně v jednotlivých oblastech cestovního ruchu

Daň se v oblasti cestovního ruchu uplatňuje u všech poskytovaných služeb včetně zprostředkovatelské přírážky cestovní kanceláře ve výši odpovídající příslušné sazbě. Přehled sazeb daně nejčastěji poskytovaných služeb je uveden v příloze tohoto pokynu.

a) Služby v oblasti organizovaného domácího cestovního ruchu

Zdanitelná plnění (zejména služby) nakoupená v tuzemsku se do kalkulace ceny pro kupujícího zahrnují u cestovní kanceláře - plátce vždy s daní podle příslušné sazby, a to včetně přírážky cestovní kanceláře.

b) Služby v oblasti organizovaného pasivního cestovního ruchu

Dani podle příslušné sazby v tomto případě podléhají veškerá zdanitelná plnění nakoupená v tuzemsku, která mají také místo plnění v tuzemsku (ubytování a stravování, nepravidelná osobní

doprava do zahraničí a ze zahraničí, popř. další služby) a také přírážka cestovní kanceláře.

Služby, které jsou nakoupeny ze zahraničí a které mají místo plnění mimo tuzemsko, dani nepodléhají a do kalkulace ceny se zahrnou v pořizovacích cenách. Pokud jsou tyto služby nakoupeny prostřednictvím tuzemského zprostředkovatele - platce daně, podléhá dani pouze zprostředkovatelská přírážka.

c) Služby v oblasti aktivního cestovního ruchu

Služby nakoupené v tuzemsku s místem plnění v tuzemsku podléhají vždy dani podle příslušné sazby daně. Přírážka cestovní kanceláře za zprostředkovatelské služby při prodeji zahraničnímu partnerovi je osvobozena od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 46 odst. 1 zákona.

d) Prodej služeb prostřednictvím jiného plátce

Jestliže cestovní kancelář - plátce daně prodává své služby prostřednictvím jiného plátce a poskytuje ze své přírážky odměnu (provizi), pak zdaňuje vedle svých zdanitelných plnění pouze vyšší přírážky sníženou o poskytnutou provizi. Plátce, který prodej za odměnu (provizi) uskutečňuje, je povinen uplatnit daň v příslušné výši (22 %) z výše své odměny (provize).

e) Plnění osvobozená od daně a plnění osvobozená od povinnosti uplatnit daň na výstupu

Od daně jsou osvobozena zdanitelná plnění výslovně uvedená v § 25 zákona za podmínek stanovených v § 26 až 35, přičemž za tato plnění nemá plátce nárok na odpočet daně na vstupu. Od povinnosti uplatnit daň na výstupu jsou osvobozena zdanitelná plnění poskytnutá v souladu s ustanoveními § 46 a 47 zákona. Plátce uskutečňující tato plnění, neuplatňuje daň pouze při splnění podmínek uvedených v příslušných paragrafech. Pokud plátce nakoupí tyto osvobozené služby a požaduje za ně úhradu od jiných osob, jsou tyto služby podle § 14 odstavec 12 zákona

považovány za osvobozené od daně pouze tehdy, jestliže plátce použije maximálně pořizovací cenu. V případě přefakturace služeb osvobozených podle § 25 zákona je plátce povinen upravit nárok na odpočet podle § 20 zákona a tato osvobozená plnění zahrnout do jmenovatele koeficientu.

f) Zprostředkovatelská činnost plátců v cestovním ruchu, prodej zboží a služeb poskytovaných jinými subjekty

V případě, že plátce poskytuje pouze zprostředkovatelské služby za odměnu (provizi), např. zprostředkování, rezervaci ubytování a stravování, podléhá dani pouze zprostředkovatelská odměna (provize), a to v sazbě 22 %. Dani ve výši 22 % podléhá také odměna za zprostředkování služeb u nichž je místo plnění v zahraničí tuzemským partnerům.

Zprostředkování prodeje letenek, jízdenek na mezinárodní pravidelnou přepravu osob nebo mezinárodní nepravidelnou přepravu osob je podle § 47 odstavec 3 zákona osvobozeno od povinnosti uplatnit daň na výstupu, neboť toto zprostředkování je posuzováno jako služba s touto mezinárodní přepravou související.

Jde-li o nákup a prodej letenek, jízdenek (služba prochází účetnictvím) jde o prodej služby a plátce uplatní daň ve výši platné sazby. V tomto případě postupuje plátce při stanovení základu daně podle § 14 odstavec 12 zákona.

Při prodeji zboží podléhá cena bez daně dani ve výši sazby příslušné pro konkrétní zboží podle § 16 odstavce 1 zákona, popřípadě se daň vypočte z ceny včetně daně způsobem uvedeným v § 17 odstavec 3 zákona.

Účinnost: od 1.1.1995

Vydáním tohoto pokynu pozbývá platnost pokyn č.D-59
vydaný pod č.j. 181-73 620/1993



Ing. Jan Klak v. r.
I. náměstek ministra

Příloha k Pokynu č. D/113/1995

Přehled nejčastěji poskytovaných a přeúčtovaných služeb uskutečňovaných v CR zatříděných dle klasifikace SKP s udáním uplatňované sazby daně dle zákona o DPH

Kód SKP	Služba	Výše sazby v %
1. Ubytovací služby		
55.1	Služby poskytované v zařízeních hotelového typu	22
	mimo: - služby poskytované v rámci dětské rekreace ¹⁾	5
	- neveřejné ubytování ²⁾	5
	- ubytovací služby při rekondičních pobytech zdravotně postižených osob včetně diabetiků	5
55.2	Ubytovací služby poskytované v kempch a jiných zařízeních	22
	mimo: - ubytovací služby v rámci dětské rekreace ¹⁾	5
	- neveřejné ubytování ²⁾	5
	- 55.23.14 Služby poskytované v lůžkových nebo lehátkových vozech a jiných dopravních prostředcích	5
	- ubytovací služby při rekondičních pobytech zdravotně postižených osob včetně diabetiků	5
2. Stravovací služby		
55.30.1	Služby spojené s podáváním jídel včetně nápojů	22
	mimo: - v rámci dětské rekreace ¹⁾	5
	- v rámci rekondičních pobytů zdravotně postižených osob včetně diabetiků	5
55.40.10	Služby spojené převážně s podáváním nápojů (výčepy, pivnice, bary, apod.)	22
55.52.1	Služby spojené s dodávkou hotových jídel pro spotřebu v jiných zařízeních	5

1) Pokyn D-101 Uplatňování DPH u ubytovacích služeb a stravování v rámci dětské rekreace

2) Pokyn D-102 Uplatňování DPH u neveřejného ubytování

Kód SKP	Služba	Výše sazby v %
3. Služby cestovních kanceláří		
63.30.11	Služby spojené s organizací turistických zájezdů	22
63.30.12	Prodej jízdenek, turistických zájezdů včetně ubytování za úplaty nebo ve smlouvě	22
63.30.13	Informační služby pro turisty	22
63.30.14	Průvodcovské služby	22
4. Zprostředkování služeb cestovního ruchu		
74.84.16	Ostatní obchodní služby jinde neuvedené	22
74.84.14	Služby obchodních makléřů a odhadců, jiné než pro obchod s nemovitostmi	22
5. Dopravní služby, taxislužba		
<u>Neveřejná osobní nehromadná vnitrostátní a mezinárodní silniční motorová doprava:</u>		
60.22.12	Služby spojené s pronájmem osobních vozů s obsluhou	22
<u>Neveřejná osobní hromadná nepravidelná vnitrostátní a mezinárodní silniční motorová doprava:</u>		
60.23.11	Služby spojené s pronájmem autobusů a autokarů s obsluhou	5
60.23.12	Služby spojené s vyhlídkovými jízdami autobusů	5
60.23.14	Jiná osobní doprava příležitostná jinde neuvedená	5
<u>Taxislužba:</u>		
60.22.11	Taxislužba	22
<u>Ostatní doprava:</u>		
60.10.1	Doprava železniční meziměstská osobní	5
60.21.10	Městská a příměstská linková osobní železniční doprava	5

Kód SKP	Služba	Výše sazby v %
60.21.2	Městská a příměstská linková osobní doprava (kromě železniční)	5
60.21.3	Meziměstská osobní doprava, jiná než železniční	5
60.21.4	Ostatní pozemní osobní doprava na pravidelných linkách	5
61.20.1	Doprava vodní vnitrozemská osobní	5
62.10.1	Doprava letecká pravidelná osobní	5
62.20.1	Doprava letecká nepravidelná osobní	5
62.20.3	Služby spojené s pronájmem letadel s posádkou	5
6. Kulturní služby - vstupenky do divadel, kin, zábavné a sportovní akce, vstupenky do historických a památkových objektů		
92.32.10	Činnosti pomocných divadelních provozů	5
92.33.10	Činnosti lunaparků a zábavních parků	5
92.34.1	Jiné zábavní činnosti jinde neuvedené	5
92.52.1	Činnost muzeí a ochrana historických sídel a budov	5
92.53.1	Činnosti botanických a zoologických zahrad; činnosti přírodních rezervací	5
92.61.10	Provoz sportovních hřišť a stadiónů	5
92.72.11	Provoz rekreačních parků a pláží	5
92.72.12	Rekreační činnosti jinde neuvedené	5
92.13.1	Promítání filmů a videoprojekce	5
<hr/>		
směnárenská činnost		osvobozena od DPH
výplata šeků TAX FREE		osvobozena od DPH

